República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-84085882-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 31 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 49.745-I y sus acumulados; FABIOLA S.A

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 49.745-I y sus acumulados EX - 2019-55194402--APN-SGAI#TFN y EX-2021-84954021--APN-SGAI#TFN, caratulados "FABIOLA S.A. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- FABIOLA S.A. interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 64/2019 emitida en la Dirección Regional Sur de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2014, intimándole el ingreso de $762.670,47, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

En su presentación ante este Tribunal explica que su actividad es la cría de aves para la producción de huevos para lo cual siembra soja, girasol y maíz que es utilizado luego para el alimento. Sin embargo, agrega que en el marco de un procedimiento de fiscalización se le ajustó la suma de $5.390.057,80 en concepto de gastos por insumos y servicios para la siembra que, a criterio de los actuantes, debieron ser activados en el período fiscal 2014.

Informa que a instancias de la fiscalización rectificó la declaración jurada aceptando el criterio técnico del ajuste.

Dice, además, que si en el período fiscal 2014 se trata como un activo que se consume al año siguiente, debió aplicarse la teoría de las correcciones simétricas prevista en el art. 81 de la ley 11.683 en los períodos fiscales anteriores y siguientes a efectos de compensar saldos iniciales y finales en cada ejercicio.

Invoca asimismo el art. 46, inc. c) de la ley 27.260, ya que el criterio de la fiscalización fue objetar la imputación del gasto que debió ser tratado como un activo que se consume el año siguiente, entonces corresponde la liberación de los montos consumidos dentro del límite del período fiscal tope del beneficio, en los términos de la norma citada.

Adjunta prueba documental, ofrece la producción de prueba pericial contable y, solicita, que se revoque la Resolución, con costas.

A su turno, a fs. 172/185 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso de apelación. Allí, por las consideraciones que expone, solicita que se confirme la Resolución, también con costas.

II.-FABIOLA S.A. recurre también ante este Tribunal la Resolución N° 59/2019 dictada por la misma dependencia en la que se rechaza el reclamo de repetición que iniciara con el objeto de obtener la devolución del monto que ingresara como consecuencia de la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias que presentara en el período fiscal 2014 que arrojó un saldo de $759.548,39.

Cabe destacar que el recurso de apelación, al igual que la prueba adjuntada y ofrecida en el recurso son idénticas a las presentadas en el Expte. N° 49.745-I.

A fs. 330/341, contesta el traslado del recurso la representación fiscal que solicita que se rechace el reclamo de repetición, con costas.

A fs. 361 se ordena la acumulación de este Expte. al N° 49.745-I.

III.- FABIOLA S.A. recurre, por último, la Resolución N° 173/2021 en la que se le aplica una multa de $1.525.340,94, por la obligación determinada en la Resolución N° 64/2019, en los términos del art. 46 de la ley 11.683 y valiéndose de las presunciones del inc. d) del art. 47.

En este caso también, el recurso de apelación y las pruebas son idénticas a las de los restantes recursos. En este Expediente, además, FABIOLA S.A. solicita se libre oficio al Juzgado Federal de Primera Instancia de Quilmes para que adjunte copia de la sentencia dictada en dicha sede en los autos “Fabiola SAICA s/ infracción ley 24.769”.

Asimismo, a fs. 427/431 adjunta copia del acogimiento al Titulo III de la ley 27.260 (F2009, presentado el 22/11/2016) y solicita se condone la multa, lo que reitera a fs. 517/518.

A fs. 477/490 contesta el traslado de este recurso la representación fiscal y a fs. 510 se ordena la acumulación del Expediente al N° 49.745-I y sus acum.

A fs. 528 se ordena la apertura a prueba, en la que se admite únicamente la prueba informativa al Juzgado Federal de Primera Instancia de Quilmes; sin embargo, a fs. 548 al no haberse instado su producción se la tiene por desistida de la misma.

A fs. 553 se clausura el período probatorio, y a fs. 561 se eleva el Expediente a la Sala; a fs. 570 se dictan autos a sentencia

IV.- Corresponde resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones recurridas para lo cual debe estarse a las pruebas aportadas y rendidas en esta instancia y demás elementos obrantes en el Expediente y en las act. adm.

Para ello cabe tener en cuenta que el origen de la fiscalización fue la impugnación de los gastos de insumos para siembra computados por FABIOLA S.A. en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2014 que, a criterio de los actuantes, debieron ser activados por responder al concepto de sementera. Entiende el juez administrativo que en este rubro se incluyen los gastos necesarios –semillas, mano de obra y otros gastos- acaecidos desde el momento de la siembra del cereal hasta la cosecha. Explica que dicho criterio responde a que

recién serán reconocidos como costos cuando se generen los ingresos, es decir cuando se produce la venta de los productos donde fueron afectados, cumpliéndose así con el apareamiento entre egresos e ingresos. Todo ello conforme al art. 52 de la ley del gravamen y art. 80 de su reglamentación, textos vigentes en 2014.

Surge también que la fiscalización depuró los gastos de cosecha del período admitiendo su deducción por $592.870.

No se encuentra en discusión que FABIOLA S,A, conformó el ajuste pretendido por la fiscalización por el concepto antes referido por la suma de $5.390.057,80, que dio lugar a la repetición de $759.548,39 denegada en la Resolución N° 59/2019, pero a la misma vez al rectificar la declaración incorporó un ajuste contrario disminuyendo la utilidad de $2.179.058,48 que, al no haberse exhibido su respaldo documental a requerimiento de los actuantes, ni haberse justificado su origen, fue impugnado. Ello dio como resultado un impuesto a ingresar de $762.670,47 que es el que se determina de oficio e intima de pago en la Resolución N° 64/2019 y constituye la base de la infracción aplicada en la Resolución N° 173/2021.

Surge de las Resoluciones que FABIOLA S.A. también rectificó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2015 y 2016, aumentando el saldo a su favor. Se dice allí también que no aportó el respaldo documental de dichas declaraciones tampoco.

Fue por ello que el juez administrativo ordenó una medida para mejor proveer con el objeto de verificar la exactitud de tales declaraciones, cursando más de tres requerimientos de información y de documentación que no fueron cumplidos. Para ello, FABIOLA S.A. alegó que en dichas declaraciones había aplicado el mismo criterio de la inspección del período fiscal 2014 y que lo requerido ya había sido aportado bajo otra Orden de Intervención. Debido a ello el juez administrativo calificó su conducta como resistencia a la fiscalización.

La prueba documental aportada a este Expediente no permite receptar los agravios de la recurrente. Allí, constan diferentes piezas de las actuaciones administrativas, copias de facturas que también obraban allí, de balances y de declaraciones juradas sin relación con la justificación que debió dar a los ajustes a las ganancias efectuados en la declaración jurada rectificativa del período 2014. En efecto, nada hay allí que permita justificar el monto que FABIOLA S.A. incluyó en la declaración jurada rectificativa que era lo que tenía que demostrar en orden a la revisión de legitimidad de la Resolución N° 64/19, ni tampoco que permita hacer lugar a la devolución de lo que ella misma aceptó ante la fiscalización.

Tampoco acreditó los supuestos de aplicación del art. 81 de la ley 11.683, en orden a analizar la compensación con saldos de períodos fiscales anteriores y posteriores a dicha declaración. A pesar de dictarse una medida para mejor proveer en la instancia administrativa con el objeto de verificar los períodos fiscales 2015 y 2016, FABIOLA S.A. no cumplió debidamente con los requerimientos de información y de documentación, aunque si de la aplicación de la normativa citada se trata, hubiera sido en su propio interés. En efecto, allí se le requirió que explicara los ajustes en menos a dichas declaraciones y que aportara la documentación de respaldo y las registraciones contables correspondientes a los mismos. Además, que aportara el libro mayor de la cuenta Servicios e Insumos para Siembra discriminado por proveedor de los ejercicios 2015 y 2016.

FABIOLA S.A. cumplió parcialmente los requerimientos y dijo, solamente, que ya había aportado la documentación en otra fiscalización e insistió allí en que había receptado el criterio del ajuste de la fiscalización en sus declaraciones juradas.

Explicó allí también que había hecho un ajuste neto de $3.210.999,32 en el período fiscal 2014 y que había trasladado un importe de $5.390.057,80 lo que generó un quebranto de $3.473.603,29 sin aclarar los conceptos y

el destino de los gastos. Para ello aportó balances con inconsistencias y, con ello, dejó sin justificar las declaraciones juradas en menos que presentó en los períodos 2015 y 2016 (v. Cuerpo Medida para Mejor Proveer).

La falta de colaboración de FABIOLA S.A. entonces resultó determinante, en particular si se tiene en cuenta que manifestó en sus recursos de apelación que el motivo por el cual aceptó conformar el ajuste fiscal fue porque simétricamente se compensaban los gastos activables en un período con otros períodos, que fue, precisamente, lo que no logró demostrar ni en la instancia administrativa previamente sustanciada, ni tampoco ante este Tribunal, ya que los medios que ofreciera no fueron pertinentes con dicho propósito.

En definitiva, FABIOLA S.A. no logró explicar el contenido de la declaración jurada rectificativa del período fiscal 2014 y con ello el ajuste determinado en la Resolución N° 64/19 se encuentra debidamente fundado, por lo que debe ser confirmado, inclusive los intereses resarcitorios allí intimados que según el art. 37 de la ley 11.683 se devengan por la mora en el ingreso debido. También debe ser confirmada la Resolución N° 59/19 que denegó el reclamo de repetición al no haberse acreditado los recaudos para la procedencia de la acción, en particular el referido a la falta de causa del pago realizado.

Por otro lado, respecto de la exteriorización efectuada bajo el régimen de la ley 27.260 asiste razón a la representación fiscal cuando invoca que de la documentación aportada no se desprende que se hayan incluido bienes, sino solo tenencias de dinero en efectivo, por lo que no se advierte qué efecto podría tener en el ajuste practicado, ni de qué modo podría haberse configurado el consumo de los bienes según el art. 46, inc. c) de la ley que es lo que FABIOLA S.A. invoca a la hora de solicitar que se apliquen sus beneficios (v. fs. 427/).

Ello, máxime cuando la exteriorización se llevó a cabo en el año 2016, es decir dos años anterior a la presentación de la declaración jurada rectificativa que ajustaron los gastos de siembra del período fiscal 2014 y tampoco se acreditó el cumplimiento del resto de los requisitos allí previstos, entre ellos el F. 408 de allanamiento a la pretensión fiscal y la imputación de lo exteriorizado a las bases imponibles ajustadas. Con ello, yerra FABIOLA S.A. cuando alega que la condonación es automática y que para ello basta la mera presentación del F. 2009 de acogimiento al régimen.

V.- Queda expedirnos sobre la sanción aplicada en la Resolución N° 173/21. Las razones antes expuestas, en relación a la falta de justificación por parte de FABIOLA S.A. del ajuste efectuado en la declaración jurada rectificativa del período 2014, denota la inexactitud de dicha declaración y, con ello, la configuración del elemento objetivo descripto en el art. 46 de la ley 11.683. Como ya se dijo y reitera la representación fiscal en sus presentaciones ante este Tribunal, lo que se imputó a FABIOLA S.A. fue haber efectuado un ajuste a la declaración jurada sin justificación ni explicación, menos aún respaldo documental y de allí la inexactitud de la misma (fs. 507).

En cuanto al elemento subjetivo, el juez administrativo presumió el dolo en su conducta ante la falta de registraciones y soporte documental del ajuste a la utilidad realizado en dicha declaración, conforme a lo autorizado en el inc. d) del art. 47 de la misma ley, sin que FABIOLA S.A. haya manifestado algo en contrario en su recurso de apelación contra esta Resolución que, como antes se dijo, es idéntico a los presentados contra las Resoluciones Nros. 59/19 y 64/19

A dicha solución no obsta la sentencia dictada en sede penal en los autos “Fabiola SAICA s/ infracción ley N° 11.683” ya que, como surge de los Considerandos de la Resolución N° 173/21 ya que allí se dispuso archivar la causa por aplicación del art. 195 del CPPN en virtud de haberse modificado a esa fecha los montos mínimos de

punibilidad previstos en el art. 1° de la ley 24.769, es decir que la decisión allí adoptada no tuvo ningún efecto en las facultades sancionatorias de la Administración Tributaria.

Debe decirse, de cualquier modo, que tampoco libró el oficio al juzgado que se ordenara a fs. 528, ya que el que adjuntó al Expediente se refería a otras actuaciones, y así se le hizo saber a fs. 543, por lo que a fs. 548 se la tuvo por desistida de esta prueba.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 59/19, 64/19 y 173/21, con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

En atención al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar las Resoluciones recurridas, con costas

2. Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente,en la siguiente forma:

a) Por el Expediente N°49.745-I, en la suma de $309.168 equivalente a 3,34 UMA por la representación procesal y de $772.921, equivalente a 8,36 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido, las etapas cumplidas y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b) Por el Expediente N° EX -2019-55194402-APN-SGAI#TFN, en las sumas de $223.996 equivalente a 2,42 UMA por la representación procesal y de $559.991 equivalente a 6,06 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido, las etapas cumplidas y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

c) Por el Expediente N° EX- 2021-84954021-APN-SGAI#TFN**,** en las sumas de $131.045 equivalente a 1,42 UMA por la representación procesal y de $327.613 equivalente a 3,54 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido, las etapas cumplidas y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Daniel Alejandro Martín
Date: 2026.08.31 14:26:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.08.31 14:37:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.08.31 15:49:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.31 15:50:02 -03:00